

# **GE\_GERICHTE JTAPI/1351/2016 vom 19. Dezember 2016**

GE Cour de justice, 2016-12-19, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_JTAPI\\_1351\\_2016](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_JTAPI_1351_2016)

FR: GE\_GERICHTE JTAPI/1351/2016 du 19 décembre 2016

IT: GE\_GERICHTE JTAPI/1351/2016 del 19 dicembre 2016

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Le Tribunal administratif de première instance connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale (art. 115 al. 2 et 116 al. 1 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 179 LDE ; art. 49 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17).

### **E. 2**

Interjeté en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, le recours est recevable au sens des art. 178 al. 7 LDE et 49 LPFisc.

### **E. 3**

La question à trancher est celle de savoir s'il faut imposer, et le cas échéant de quelle manière, un usufruit limité dans le temps dans le cadre de la LDE.

### **E. 4**

La loi s'interprète en premier lieu selon sa lettre (interprétation littérale). Si le texte n'est pas absolument clair, si plusieurs interprétations de celui-ci sont possibles, le juge recherchera la véritable portée de la norme au regard notamment de la volonté du législateur, telle qu'elle ressort notamment des travaux préparatoires (interprétation historique), du but de la règle, de son esprit, ainsi que des valeurs sur lesquelles elle repose, en particulier de l'intérêt protégé (interprétation téléologique) ou encore de sa relation avec d'autres dispositions légales (interprétation systématique) (ATF 140 II 202 consid. 5.1 ; 138 III 166 consid. 3.2 ; 136 III 283 consid. 2.3.1 ; 135 III 640 consid. 2.3.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 4A\_68/2014 du 16 juin 2014 consid. 5.2.1). Appelé à interpréter une loi, le juge ne privilégie aucune de ces méthodes, mais s'inspire d'un pluralisme pragmatique (ATF 139 IV 270 consid. 2.2 ; 137 III 344 consid. 5.1 ; 133 III 257 consid. 2.4 ; 131 III 623 consid. 2.4.4 ; ATA/765/2014 du 30 septembre 2014 consid. 3a). Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, le juge est en principe lié par un texte légal clair et sans équivoque. Ce principe n'est cependant pas absolu. En effet, il est possible que la lettre d'une norme ne corresponde pas à son sens véritable. L'autorité qui applique le droit ne peut s'en écarter que s'il existe des motifs sérieux de penser que le texte ne correspond pas en tous points au sens véritable de la disposition visée. De tels motifs peuvent résulter des travaux préparatoires, du fondement et du but de la prescription en cause, ainsi que de sa relation avec d'autres dispositions (ATF 138 II 557 consid. 7.1 ; 138 V 445 consid. 5.1 ; 131 I 394 consid. 3.2 ; 131 II 13 consid. 7.1 ; 130 V 479 consid. 5.2 ; 130 V 472 consid. 6.5.1). En dehors du cadre ainsi défini, des considérations fondées sur le droit désirable ne permettent pas de s'écarter du texte clair de la loi, surtout si elle est récente (ATF 118 II 333 consid. 3e ; 117 II 523 consid. 1c ; ATA/302/2014 du 29 avril 2014 consid. 3). S'agissant plus spécialement des travaux préparatoires, bien qu'ils ne lient pas le juge, ils ne sont pas

dénués d'intérêt et peuvent s'avérer utiles pour dégager le sens d'une norme (ATF 135 II 78 consid. 2.2 ; 119 II 183 consid. 4b ; 117 II 494 consid. 6a ; ATA/537/2008 du 28 octobre 2008 consid. 12). Les travaux

- 6/11 - A/4485/2015 préparatoires ne seront toutefois pris en considération que s'ils donnent une réponse claire à une disposition légale ambiguë et qu'ils aient trouvé expression dans le texte de la loi (ATF 124 III 126 consid. 1b ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_939/2011 du 7 août 2012 consid. 4 ; ATA/581/2014 du 29 juillet 2014 consid. 4b ; ATA/202/2013 du 27 mars 2013 consid. 7). Les normes fiscales sont soumises aux mêmes règles d'interprétation que les autres domaines du droit administratif. Le juge doit toutefois faire preuve d'une certaine circonspection lorsqu'il procède à leur interprétation, afin de respecter les impératifs propres à la portée particulière que revêt le principe de la légalité dans ce domaine (ATF 131 II 562 consid. 3.4 ; ATA/219/2011 du 5 avril 2011 consid. 6b). Il s'agit en particulier d'éviter que soient créés, par le biais d'une interprétation extensive, de nouveaux cas d'assujettissement, de nouvelles matières imposables ou de nouveaux faits générateurs d'imposition (ATF 131 II 562 consid. 3.4 ; ATA/765/2014 du 30 septembre 2014 consid. 3c).

## **E. 5**

L'interprétation de la loi peut conduire à la constatation d'une lacune. Une lacune proprement dite suppose que le législateur se soit abstenu de régler un point qu'il aurait dû fixer et qu'aucune solution ne se dégage du texte ou de l'interprétation de la loi. Une telle lacune peut être occulte, lorsque le législateur a omis d'adjoindre à une règle conçue de façon générale la restriction ou la précision que son sens et son but, ou celui d'une autre norme, imposaient dans certains cas, à savoir lorsque le silence de la loi est contraire à son économie (ATF 139 I 57 consid. 5.2 ; 135 IV 133 consid. 2.4 ; 117 II 494 consid. 6a). En revanche, si le législateur a volontairement renoncé à codifier une situation qui n'appelait pas nécessairement une intervention de sa part, son inaction équivaut à un silence qualifié (ATF 132 III 470 consid. 5.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 4A\_41/2014 du 20 mai 2014 consid. 4.2). Quant à la lacune improprement dite, elle se caractérise par le fait que la loi offre certes une réponse, mais que celle-ci est insatisfaisante. Seule l'existence d'une lacune proprement dite, apparente ou occulte, appelle l'intervention du juge, dans la mesure où il lui est en principe interdit, en application du principe de la séparation des pouvoirs, de corriger les lacunes improprement dites (ATF 139 I 57 consid. 5.2 ; 131 II 562 consid. 3.5). Encore une fois, le juge ne saurait s'écarter d'une interprétation qui correspond à l'évidence à la volonté du législateur en se fondant, le cas échéant, sur des considérations relevant du droit désirable (de lege ferenda) ; autrement dit, le juge ne saurait se substituer au législateur par le biais d'une interprétation extensive (ou restrictive) des dispositions légales (ATF 130 II 65 consid. 4.2 ; ATA/649/2012 du 25 septembre 2012 ; ATA/640/2011 du 11 octobre 2011).

## **E. 6**

A teneur de l'art. 26 al. 1 LDE, intitulé « Usufruit », lorsque la donation a pour objet l'exercice d'un droit d'usufruit, son abandon ou sa cession, la valeur de cet usufruit se détermine, pour la perception des droits, en tenant compte de l'âge de l'usufruitier et d'après les normes de calcul ci-après : s'il est âgé de moins de 50

- 7/11 - A/4485/2015 ans, sur la moitié de la valeur des biens grevés de l'usufruit (let. a) ; s'il est âgé de 50 à 59 ans révolus, sur le tiers de la même valeur (let. b) ; s'il est âgé de 60 à

69 ans révolus, sur le quart de la même valeur (let. c) ; s'il est âgé de plus de 69 ans, sur le huitième de la même valeur (let. d). Selon l'art. 2 de cette norme, lorsque la donation a pour objet la nue-propriété de biens grevés d'usufruit au profit d'un tiers, le droit est perçu sur la valeur de la pleine propriété, diminuée de la valeur de l'usufruit calculée comme indiqué ci-dessus. Selon l'art. 35 al. 2 LDE, pour le transfert de la nue-propriété ou de l'usufruit de biens immobiliers, la valeur taxable ne peut être inférieure à la valeur vénale de l'immeuble, diminuée, en appliquant les normes de l'art. 26, de la valeur de l'usufruit s'il s'agit de la vente de la nue-propriété, ou de la valeur de la nue-propriété s'il s'agit du transfert de l'usufruit.

#### **E. 7**

En l'occurrence, les art. 26 et 35 al. 2 LDE spécifient clairement les deux éléments à prendre en compte pour l'imposition du transfert d'un usufruit concernant un immeuble, soit la valeur du bien immobilier et l'âge de l'usufruitier. En revanche, l'art. 26 LDE n'opère aucune distinction entre un usufruit « temporaire » - introduit dans le droit fédéral avec l'entrée en vigueur de l'art. 748 al. 2 CC, mais qui existait déjà auparavant dans les divers droits civils cantonaux (cf. Max BAUMANN, in Peter GAUCH/Jörg SCHMID, *Kommentar zum Schweizerischen Zivilgesetzbuch, IV/2a, Art. 745-778 ZGB Nutzniessung und Wohnrecht*, 3e éd. 1999, n. 5 ad art. 748-749 CC) - et un usufruit « normal », sans limite temporelle. Dès lors, le tribunal de céans serait en principe lié par ces textes légaux, à moins que la lettre de ces normes ne corresponde pas à leur sens véritable. En effet, selon la jurisprudence susmentionnée, on peut s'écarter du texte de la loi s'il existe des motifs sérieux de penser qu'il ne correspond pas en tous points au sens véritable de la disposition visée, étant rappelé que de tels motifs peuvent résulter des travaux préparatoires, du fondement et du but de la prescription en cause, ainsi que de sa relation avec d'autres dispositions.

#### **E. 8**

Il ressort des travaux préparatoires que l'art. 26 al. 1 LDE « est applicable au transfert à titre gratuit de l'exercice d'un usufruit. Les modalités d'évaluation de l'usufruit sont identiques à celles prévues en matière de droits de succession (voir articles 27 LDS et 108 LCP) » (mémorial du Grand conseil (MGC) 1965 II 899). Les travaux préparatoires concernant l'art. 27 de la loi sur les droits de succession du 26 novembre 1960 (LDS - D 3 25), qui a effectivement une teneur identique à celle de l'art. 26 al. 1 LDE s'agissant des modalités d'évaluation de l'usufruit, ne fournissent pas de renseignements sur la volonté du législateur. Il en résulte en effet uniquement que l'art. 27 LDS - art. 19 dans le projet de loi - reproduit l'art. 108 de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP -

- 8/11 - A/4485/2015 D 3 05), avec de simples modifications d'ordre rédactionnel (MGC 1954 II 1623 et 1959 III 2213). Les travaux préparatoires relatifs à la LCP, entrée en vigueur le 14 décembre 1887, ne permettent également pas de cerner la volonté qui animait le législateur lorsqu'il a défini les modalités d'évaluation de l'usufruit. En effet, ce dernier a simplement réuni en une seule législation les diverses lois fiscales qui étaient en vigueur à cette époque dans le canton (MGC 1887 III 1638-1643, III 1707-1711, III 1731-1733). Il en va de même en ce qui concerne la législation précédente puisque si « l'ancêtre » de l'art. 108 LCP (art. 16 de la loi générale sur les contributions publiques du 18 juin 1870) a été l'objet d'une discussion entre les députés à l'époque de son adoption, celle-ci n'a pas porté

sur le point que le tribunal est appelé à trancher (MGC 1867-1868 II 1536-1540). Enfin, la lecture des discussions des députés ayant adopté la première disposition introduisant les modalités d'évaluation de l'usufruit dans la législation genevoise (art. 18 de la loi sur les droits d'enregistrements, de timbres et d'hypothèques du 17 mars 1821) ne permet pas non plus de déterminer la volonté du législateur de l'époque (MGC 1820-1821 95-96).

L'interprétation historique ne permet donc ni de déterminer si le législateur avait songé aux usufruits temporaires ni s'il y avait songé tout en renonçant volontairement à codifier cette situation ; l'existence d'un silence qualifié ne peut donc être retenue. En outre, il sied de préciser que les usufruits temporaires étaient connus dans la plupart des droits civils cantonaux en vigueur avant l'adoption du CC, de sorte qu'il ne peut être admis, ainsi que l'a indiqué le recourant dans sa réplique, que le législateur genevois n'avait forcément pas pu songer à cette situation. Au demeurant, même si tel avait été le cas en 1821, voire les années suivantes du dix-neuvième siècle, l'art. 26 al. 1 LDE a été définitivement adopté le 9 octobre 1969, alors que l'art. 748 al. 2 CC était en vigueur depuis plus de cinquante ans.

### **E. 9**

L'interprétation téléologique permet de mieux cerner l'intention du législateur et de constater ainsi que le texte légal ne correspond pas en tous points au sens véritable de la disposition visée. En effet, l'introduction en 1821 dans la législation d'une pondération de la valeur de l'usufruit selon l'âge de l'usufruitier - principe ensuite repris sans modification autre que rédactionnelle - ne peut s'expliquer que pour une seule raison : les députés ont voulu qu'il soit tenu compte de la durée pendant laquelle l'usufruitier allait profiter de l'usufruit pour fixer le montant de l'impôt à acquitter, partant du postulat évident que plus tôt l'usufruit est transmis, plus longtemps l'usufruitier en bénéficiera. L'imposition doit effectivement se baser sur la durée de la jouissance de l'usufruit, et non sur l'âge auquel l'usufruitier l'obtient. Toutefois, devant l'impossibilité de déterminer au moment de la transmission de l'usufruit la durée de cette jouissance, il apparaît censé et juste d'appliquer un certain schématisme et de retenir que plus l'usufruitier est jeune, plus il profitera de l'usufruit.

- 9/11 - A/4485/2015 Dans ce contexte, appliquer l'art. 26 al. 1 LDE à la lettre - ainsi que l'a fait l'autorité intimée - revient à s'écarter du sens véritable de cette disposition et pose de plus problème sous l'angle de l'égalité de traitement des contribuables. La solution préconisée par le recourant ne peut pas davantage être adoptée puisqu'elle exclut, elle aussi, la durée de l'usufruit pour déterminer l'imposition - tout en se fondant néanmoins sur cette durée, limitée dans le temps en l'espèce, pour exiger l'application de l'art. 116 let. i LDE.

### **E. 10**

Dans ces circonstances, le tribunal doit constater l'existence d'une lacune occulte, puisque le législateur a omis d'adjoindre à une règle conçue de façon générale la précision que son sens et son but imposaient pour tenir compte de la durée de l'usufruit. Le silence de la loi étant contraire à son économie, l'intervention du tribunal de céans s'impose, étant noté que celle-ci ne doit créer ni nouveaux cas d'assujettissement, ni nouvelles matières imposables ni nouveaux faits générateurs d'imposition.

### **E. 11**

Le tribunal doit prendre en compte la volonté du législateur, soit faire dépendre l'imposition de la durée de l'usufruit, tout en veillant à s'écarter le moins possible de la norme en vigueur. Plusieurs possibilités s'offrent au tribunal pour parvenir à ce résultat. Parmi

celles-ci, la plus conforme aux vœux du législateur et la plus proche de l'art. 26 LDE consiste à assimiler fictivement la durée de transmission temporaire de l'usufruit à la durée pendant laquelle, en fonction de l'espérance de vie moyenne en 1969 (date d'adoption de l'art. 26 al. 1 LDE), le bénéficiaire d'un transfert d'usufruit "normal" pouvait espérer en jouir. Il convient donc pour cela, dans un premier temps, de partir de l'espérance de vie moyenne et d'en retrancher la durée de l'usufruit temporaire. L'espérance de vie moyenne à la naissance était de 72,66 ans en 1969. Dans le cas d'espèce, l'usufruit en cause porte sur une durée maximale de dix ans; il faut dès lors comparer le recourant à une personne âgée de 62,66 ans dont la durée de vie probable, à l'époque de l'adoption de l'art. 26 al. 1 LDE, était d'environ dix ans. En application de l'art. 26 al. 1 LDE, il faut alors retenir le taux correspondant à une personne âgée de 60 à 69 ans révolus, soit le quart de la valeur du ou des biens immobiliers en cause. Cette méthode suppose, dans un second temps, de vérifier que la durée de vie probable du contribuable, compte tenu de l'espérance de vie actuelle, ne soit pas en réalité inférieure à la durée de l'usufruit temporaire, auquel cas il faudrait corriger le résultat obtenu dans la première partie du raisonnement, jusqu'à appliquer cas échéant la proportion d'un huitième prévue pour les personnes de plus de 69 ans (art. 26 let. d LDE). En l'espèce, en 2015, date du transfert

- 10/11 - A/4485/2015 temporaire d'usufruit, l'espérance de vie moyenne des hommes était de 80,7 ans (<https://www.bfs.admin.ch/bfs/fr/home/statistiques/population/naissances-deces/deces-mortalite-esperance-vie.html> ; consulté le 20 décembre 2016). Le recourant, né en 1953 et donc âgé de 62 ans à ce moment, avait encore une espérance de vie de 18 ans, supérieure à la durée du transfert d'usufruit. Il n'y a donc pas de correction à effectuer dans ce cas. La manière de procéder indiquée ci-dessus relève certes d'un schématisme évident, mais équivalant à celui instauré par l'art. 26 al. 1 LDE. Par ailleurs, les conséquences du décès de l'usufruitier - qui peut survenir quelques jours après la transmission de l'usufruit - demeurent égales, dans ce système régissant les usufruits « temporaires », à celles du système gouvernant les usufruits « normaux ».

## **E. 12**

La décision entreprise sera annulée et le dossier renvoyé à l'AFC-GE pour que celle-ci établisse un nouveau bordereau de droits d'enregistrement où la valeur d'usufruit sera arrêté au quart de la valeur des biens.

## **E. 13**

En application des 52 al. 1 LPFisc, 87 al. 1 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10) et 1 et 2 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 (RFPA - E 5 10.03), le recourant, dont le recours n'est que partiellement admis, est condamné au paiement d'un émolument réduit s'élevant à CHF 700.- ; il est couvert par l'avance de frais versée à la suite du dépôt du recours. Il ne sera pas alloué d'indemnité de procédure à titre de dépens au recourant, qui n'a pas déposé de conclusions dans ce sens (art. 87 al. 2 à 4 LPA et 6 RFPA).

- 11/11 - A/4485/2015

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.